



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 05 / 12 / 2016

Αριθμός Απόφασης **4105**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **.../06/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού αριθ. ..., τ.κ., κατά των υπ' αριθμ. **.../...-05-2016** και **.../...-05-2016** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2008 και 2011** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ. **.../...-05-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικον. έτους **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού, καθώς και τις από **.../05/2016** εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και ειδικής **εισφοράς αλληλεγγύης** της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **.../06/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **06/06/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε	Βεβαίωση
1	-/05/2016	Φόρου Εισοδήματος	2008	6.312,26 €	7.574,71 €	13.886,97 €	ΑΧΚ / .. / ...-06-2016
2	-/05/2016	Φόρου Εισοδήματος	2011	4.298,27 €	5.157,92 €	9.456,19 €	ΑΧΚ / .. / ...-06-2016
3	-/05/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	1.368,36 €	1.642,03 €	3.010,39 €	ΑΧΚ / .. / ...-06-2016
Σύνολα				11.978,89 €	14.374,66 €	26.353,55 €	

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της υπ' αριθμ./0/1151/...-12-2015 **εντολής μερικού ελέγχου** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από .../04/2012 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 του ΣΔΟΕ - Π.Δ. Αττικής που διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Ψυχικού με το υπ' αριθμ./...-05-2012 έγγραφό του, σύμφωνα με την οποία από τον έλεγχο που διενήργησε στα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος, ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του Ιατρού ειδικότητας Ενδοκρινολογίας, σε αντιπαράβολή με τους τραπεζικούς του λογαριασμούς, διαπίστωσε την **απόκρυψη εισοδήματος**, λόγω μη έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, η οποία ανήρχετο για τις **χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010** στο ποσό των **13.685,83€, 8.390,00€, 2.950,00€ και 10.889,62€**, αντίστοιχα. Με βάση την ως άνω έκθεση ελέγχου, η αρμόδια ΔΟΥ Ψυχικού, εξέδωσε αντίστοιχα τις υπ' αριθμ./2012,/2012,/2012 και/2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, στις οποίες **επλήθε διοικητική επίλυση της διαφοράς** και καταβλήθηκε το σύνολο των προστίμων.

Ακολουθώντας η ΔΟΥ Χολαργού διενήργησε μερικό έλεγχο εισοδήματος, σύμφωνα με τον οποίο, εξέδωσε το με αριθμ./3 συμπληρωματικό **σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010** για τις χρήσεις **2008 και 2009**, δεδομένου ότι οι χρήσεις αυτές είχαν περαιωθεί με τις διατάξεις του ίδιου νόμου, το οποίο αποδέχθηκε ο προσφεύγων, υπογράφοντας το σχετικό πρακτικό συμβιβασμού.

Περαιτέρω για τις χρήσεις **2007 και 2010**, έκρινε τα βιβλία **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4,6,7 του Π.Δ 186/92 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, λαμβάνοντας υπόψη την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυπτε από τις παραβάσεις της χρήσης **2007** ποσού **13.685,83€** και της χρήσης **2010** ποσού **10.889,62€**, τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 του ν. 2238/1994, με τις οποίες ορίζεται ότι η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων των βιβλίων, στα οποία προστίθενται και τα αποκρυβέντα, προσαυξάνεται κατά **8%**,

Συγκεκριμένα, τα ακαθάριστα έσοδα διαμορφώθηκαν ως εξής:

Οικονομικό Έτος	2008	2011
Ακαθάριστα έσοδα Βιβλίων	54.485,84	115.307,55
Πλέον: Αποκρυβέντα έσοδα	13.685,83	10.889,62
Σύνολο	68.171,67	126.197,17
Προσαύξηση εσόδων 8%	5.453,73	10.095,77
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	73.625,40	136.292,94

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ:

Κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, τα καθαρά κέρδη διαμορφώθηκαν ως εξής:

Οικονομικό Έτος	2008	2011
Καθαρά κέρδη βάσει βιβλίων	38.886,16	89.569,67
Πλέον: Αποκρυβέντα έσοδα ελέγχου	13.685,83	10.889,62
Σύνολο κερδών Λογιστικού Προσδιορισμού	52.571,99	100.459,29
Σ.Κ.Κ λογιστικού Προσδιορισμού	71,40%	73,71%

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ:

Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32, και 50 του ν. 2238/1994, και ως Μ.Σ.Κ.Κ (ιατροί γενικά, με προσωπική εργασία χωρίς προσωπικό) για τη χρήση **2007: 55%** και για τη χρήση **2010: 50%**, προσαυξάνοντας αυτούς κατά 40%, περιόρισε δε τον συντελεστή τον συντελεστή της χρήσης 2007 σε 75%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.

2238/1994, ήτοι της χρήσης **2007: 75%** {min (75%; [55%+(55% x 40%)}} και της χρήσης **2008: 70%** {min (75%; [50%+(50% x 40%)}. Τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

Οικονομικό Έτος	2008	2011
Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	73.625,40	136.292,94
Προσαυξημένος Μ.Σ.Κ.Κ κατά 40%	75%	70%
Σύνολο κερδών Εξωλογιστικού Προσδιορισμού	55.219,05	95.405,05

Τέλος, ως τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου ελήφθησαν: Για τη χρήση **2007** τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ποσού **55.219,05€** {max(52.571,99€ ; 55.219,05€)} και για τη χρήση **2010** τα λογιστικώς προσδιορισθέντα ποσού **100.459,29€** {max(100.459,29€ ; 95.405,05€)}

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι περαίωσε με βάση τις διατάξεις του ν. 3296/2004 και οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις του θεωρούνται ειλικρινείς, εφόσον δεν εμπίπτουν στο δείγμα του άρθρου 17 § 7 του ίδιου νόμου, και επιπλέον ότι η φορολογική διοίκηση **δεν είχε δικαίωμα διενέργειας επανελέγχου**, δεδομένου ότι τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών δεν μπορούν να θεωρηθούν νέα στοιχεία, αφού ήταν στη διάθεσή της κατά το χρόνο ελέγχου,
2. Ότι το δικαίωμα της φορολογικής Διοίκησης για καταλογισμό φόρου της χρήσης 2007, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,
3. Ότι εκδόθηκαν Οριστικές πράξεις αντί προσωρινών πράξεων δεδομένου ότι στηρίζονται σε έκθεση μερικού ελέγχου, ενώ προκειμένου να εκδοθούν οριστικές πράξεις, έπρεπε να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος,
4. Ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε από το γραφείο της Υπηρεσίας και όχι στην έδρα της επιχείρησής του,
5. Ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα αποκρυβέντα ποσά αφορούν την παροχή ιατρικών υπηρεσιών, καθώς και ότι το ποσό των 3.589,62€ αφορά επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης συνεργατιδών του και εσφαλμένα ο έλεγχος το περιλαμβάνει στο φορολογητέο εισόδημα,

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική Διοίκηση δεν είχε δικαίωμα ελέγχου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **13** του ν. **3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), όπως ίσχυε κατά το **οικ. έτος 2008**, προβλεπόταν ότι: «Δηλώσεις φορολογίας και ΦΠΑ επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά ΦΠΑ από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15», ενώ μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου **79 § 1** του ν. **3842/2010** (ΦΕΚ Α' 58), όπως ίσχυε κατά το **οικ. έτος 2011**, προβλεπόταν ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15». Με τις διατάξεις του άρθρου **17 § 7** του **ίδιου νόμου**), όπως ίσχυε κατά το **οικ. έτος 2008**, προβλεπόταν ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Επίσης με απόφαση του ίδιου Υπουργού καθορίζεται ο τρόπος επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17, οι οποίες ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα», ενώ μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου **79 § 5** του ν. **3842/2010** (ΦΕΚ Α' 58), όπως ίσχυε κατά το **οικ. έτος 2011**, αναριθμήθηκε η ως άνω παράγραφος σε 8, με την οποία προβλεπόταν ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών

μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών. Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου», κατ' εξουσιοδότησε δε του άρθρου αυτού εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1130/06-11-2007** και **ΠΟΛ. 1035/11-03-2009** Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίστηκαν τα κριτήρια για τον έλεγχο των εισοδημάτων που είχαν δηλωθεί, ορισμένων μόνο φορολογούμενων με βάση τα λήγοντα ψηφία του ΑΦΜ τους.

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... ή γ) ... ή δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **17 § 2** του **ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, φύλλο ελέγχου ακόμα και **αν κατέστη οριστικό** κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς όπως συμβαίνει στην προκείμενη περίπτωση λόγω εφαρμογής των προαναφερόμενων **διατάξεων των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004**, **δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου**, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στο αρχικό φύλλο ελέγχου, τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η απόκρυψη απ' εισοδήματος από τον φορολογούμενο. Επιπλέον, όταν το εισόδημα της επιχείρησης έχει προσδιοριστεί με τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004 και από νέα στοιχεία διαπιστώνεται απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση των παλαιών και νέων στοιχείων.

Περαιτέρω, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (**ΣτΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986**).

Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (**ΣτΕ 2703/1997, 2473/1996**), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (**ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982**) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (**ΣτΕ 2985-88/1981**).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ΣΔΟΕ) αιτήθηκε την άρση του τραπεζικού απορρήτου των λογαριασμών του προσφεύγοντος, οι δε τράπεζες ανταποκρινόμενες στο αίτημα αυτό, απέστειλαν στην ελέγχουσα φορολογική Αρχή τις αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών του, από τις οποίες προέκυψε η απόκρυψη εισοδήματος από την επαγγελματική του δραστηριότητα,

Επειδή οι αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντος που τηρούνταν από τις τράπεζες, δεν ήταν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να τις έχει υπόψη του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **17 § 2** του **ν. 3296/2004**, αυτές αποτελούν **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του **ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι **πρόκειται για στοιχεία που τηρούσαν τρίτοι (τράπεζες), από τον έλεγχο των οποίων προέκυψε η απόκρυψη εισοδήματος εκ μέρους του προσφεύγοντος** και επομένως έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του **ν. 2238/1994**, για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου,

Επειδή τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής Αρχής, **μετά την υποβολή** των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οι οποίες υπήχθησαν σε αυτοπεραίωση και θεωρούνταν κατά την υποβολή τους ως ειλικρινώς περαιωθείσες,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που απεστάλησαν από τις τράπεζες, αποτελούν **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του **ν. 2238/1994**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική Διοίκηση δεν είχε δικαίωμα ελέγχου, δεδομένου ότι δεν περιλαμβανόταν στο προς έλεγχο δείγμα, καθώς και ότι **δεν είχε δικαίωμα διενέργειας επανελέγχου**, δεδομένου ότι τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών δεν μπορούν να θεωρηθούν νέα στοιχεία, αφού ήταν στη διάθεσή της κατά το χρόνο ελέγχου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει παραγραφεί

Επειδή ο προσφεύγωντων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που ανάγεται στο οικονομικό έτος **2008**, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του **ίδιου νόμου**, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6** του **ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «**1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...**», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου **17 § 2** του **ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **17 § 2** του **ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει μεταξύ άλλων, ότι σε κάθε περίπτωση υπόθεσης που έχει περαιωθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση) και προκύψουν νέα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994**, (όπως αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω οι λόγοι που οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών θεωρούνται νέα στοιχεία), η υπόθεση **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ, **διαπιστώθηκε η απόκρυψη εισοδήματος** του προσφεύγοντος, τα στοιχεία δε που στοιχειοθετούσαν την απόκρυψη αυτή, διαβιβάστηκαν από τον προϊστάμενο του ΣΔΟΕ με το υπ' αριθμ./...-**05-2012** έγγραφό του στην αρμόδια για τη φορολογία του ΔΟΥ Ψυχικού, η οποία τα παρέλαβε αυθημερόν (αριθ. πρωτ.). Συνεπώς τα νέα αυτά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της ως άνω φορολογικής αρχής στις .../**05/2012** αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994**, και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η υπ' αριθμ. **202468 /2008** δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ήτοι μετά την **31/12/2018** και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, πρέπει **να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι εκδόθηκαν Οριστικές πράξεις αντί προσωρινών πράξεων δεδομένου ότι στηρίζονται σε έκθεση μερικού ελέγχου, ενώ προκειμένου να εκδοθούν οριστικές πράξεις, έπρεπε να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 2** του **Ν.4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο» και με τις διατάξεις του άρθρου **73** του ίδιου νόμου ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εκδόθηκε Οριστική Πράξη, ενώ έπρεπε να εκδοθεί προσωρινή πράξη και ότι προκειμένου να εκδοθούν οριστικές πράξεις, έπρεπε να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, από τις διατάξεις του άρθρου **28 § 2** του **Ν.4174/2013** οι οποίες ισχύουν από 01/01/2014, προκύπτει ότι «η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1...» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του πρέπει να **απορριφθεί ως αβάσιμος**, και μη προβλεπόμενος κατά νόμο,

4. Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε από το γραφείο της Υπηρεσίας και όχι στην έδρα της επιχείρησής του.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα, 2) Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, β) ...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε έγινε από τα γραφεία της ΔΟΥ και όχι στην έδρα της επιχείρησής του,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση εκδόθηκε η υπ' αριθμ./0/1151/22-12-2015 **εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου**, και ο έλεγχος διενεργήθηκε από τα γραφεία της υπηρεσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1, 2 του Κ.Φ.Δ., ο ως άνω ισχυρισμός **πρέπει να απορριφθεί**, δεδομένου ότι τα βιβλία και τα στοιχεία που ήταν απαραίτητα για τον έλεγχο, είχαν ήδη κατασχεθεί με την υπ' αριθμ. .../2012 έκθεση κατάσχεσης και ευρίσκοντο στα γραφεία της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής. Άλλωστε ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη που να επηρεάζει τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τον έλεγχο που έγινε από το γραφείο της Υπηρεσίας, που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

5. Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα αποκρυβέντα ποσά αφορούν την παροχή ιατρικών υπηρεσιών, καθώς και ότι το ποσό των 3.589,62 € αφορά επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης συνεργατιδών του και εσφαλμένα ο έλεγχος το περιλαμβάνει στο φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή σε βάρος του προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι κατωτέρω παραβάσεις ΚΒΣ, στις οποίες **επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς**:

Για τη **χρήση 2007**, η υπ' αριθμ./2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία δεν εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ποσού 5.295,83€ και 8.390.00€ για ανώνυμες και επώνυμες καταθέσεις αντίστοιχα και

Για τη **χρήση 2010**, η υπ' αριθμ./2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία δεν εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών 10.889,62€ για επώνυμες καταθέσεις,

και επομένως λόγω της ανεπιφύλακτης αποδοχής και οριστικοποίησης αυτών, αποδέχθηκε ανεπιφύλακτα και τις αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις.

Επειδή η αποδοχή των ανωτέρω πράξεων, ισοδυναμεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση,

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../05/2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας **εισοδήματος** και ειδικής **εισφοράς αλληλεγγύης** της ΔΟΥ Χολαργού, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από .../07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού αριθ., τ.κ 11521, και την **αποδοχή** των υπ' αριθμ./...-05-2016 και/...-05-2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** οικ. ετών **2008 και 2011** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ./...-05-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής **Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικον. έτους **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Χολαργού

Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου – Σύνολο καταλογιζομένων ποσών με βάση την παρούσα Απόφαση:

Καταλογιζόμενα Ποσά Εισοδήματος εισφοράς αλληλεγγύης και έκτακτης εισφοράς						
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φόρου	Προσαύξηση	Σύνολο
1	 -.../05/2016	Φόρου Εισοδήματος	2008	6.312,26 €	7.574,71 €	13.886,97 €
2	 -.../05/2016	Φόρου Εισοδήματος	2011	4.298,27 €	5.157,92 €	9.456,19 €
3	 -.../05/2016	Εισφ. Αλληλεγγύης	2011	1.368,36 €	1.642,03 €	3.010,39 €
Σύνολα				11.978,89 €	14.374,66 €	26.353,55 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).